



Σ.Α.Τ.Ε.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Αθήνα, 5 Φεβρουαρίου 2003

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ Αριθ.Πρωτ.1073758/10674πε/Β0012

ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣ/ΤΟΣ (Δ12)

ΤΜΗΜΑ: Β'

ΠΟΛ. 1018

Ταχ. Δ/νση: Καρ. Σερβίας 10

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

Ταχ. Κώδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ

Πληροφορίες: Μ. Ηλιοκαύτου

Τηλέφωνο: 210 – 3375311

ΦΑΞ: 210 – 3375001

ΘΕΜΑ: Οι ευεργετικές διατάξεις του ν. 2166/1993 εφαρμόζονται και επί εξαγοράς ανώνυμης εταιρίας από υφιστάμενη ανώνυμη εταιρία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 79 του κ.ν. 2190/1920.

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 2166/1993, οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 5 του νόμου αυτού εφαρμόζονται και σε περίπτωση συγχώνευσης ανωνύμων εταιριών κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 1 και 79 του κ.ν. 2190/1920.

2. Όπως διευκρινίσθηκε με την 1039799/10359/Β0012/ΠΟΛ.1080/1994 ερμηνευτική εγκύκλιο του ν. 2166/1993, οι διατάξεις του νόμου αυτού έχουν εφαρμογή, μεταξύ άλλων, και σε περίπτωση συγχώνευσης ανωνύμων εταιριών κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 68 του κ.ν. 2190/1920, δηλαδή είτε με απορρόφηση μιας ή περισσοτέρων ανωνύμων εταιριών από υφιστάμενη ανώνυμη εταιρία είτε με σύσταση καινούργιας ανώνυμης εταιρίας, καθώς επίσης και σε περίπτωση συγχώνευσης ανωνύμων εταιριών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 79 του κ.ν. 2190/1920, δηλαδή εξαγορά μιας ή περισσοτέρων ανωνύμων εταιριών από υφιστάμενη ανώνυμη εταιρία.

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 2166/1993 ορίζεται, ότι ο κατά τις διατάξεις του άρθρου 1 του νόμου αυτού μετασχηματισμός πραγματοποιείται κατά παρέκκλιση των διατάξεων του κ.ν. 2190/1920 και ν. 3190/1955 με ενοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των μετασχηματιζομένων επιχειρήσεων, όπως αυτά εμφανίζονται σε ισολογισμούς αυτών συντασσόμενους για το σκοπό του μετασχηματισμού και μεταφέρονται ως στοιχεία ισολογισμού της νέας εταιρίας.

Με την 1039799/10359/Β0012/ΠΟΛ.1080/1994 εγκύκλιό μας διευκρινίσθηκε, ότι η παρέκκλιση αυτή αφορά αποκλειστικά τις αξίες ενοποίησης των στοιχείων των μετασχηματιζομένων επιχειρήσεων. Αντί της εκτίμησης από την επιτροπή του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1920, διαπιστώνεται η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζομένων επιχειρήσεων είτε από τον αρμόδιο για τη φορολογία τους προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., κατόπιν υποβολής σχετικής αίτησης, είτε από ορκωτό ελεγκτή.

4. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 2166/1993 ορίζεται, ότι η κατά το άρθρο 1 του νόμου αυτού σύμβαση, η εισφορά και η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, κάθε σχετική πράξη ή συμφωνία που αφορά την εισφορά ή μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού ή άλλων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, και κάθε εμπράγματος ή ενοχικού δικαιώματος, οι αποφάσεις των κατά νόμο οργάνων των μετασχηματιζόμενων εταιριών, η σχέση συμμετοχής στο κεφάλαιο της νέας εταιρίας, η δημοσίευση αυτών στο Τεύχος Ανωνύμων Εταιριών της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως και η μεταγραφή των σχετικών πράξεων απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος χαρτοσήμου ή οιοδήποτε άλλου τέλους υπέρ του Δημοσίου, ως και εισφοράς ή δικαιώματος υπέρ οιοδήποτε τρίτου.

5. Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 79 του κ.ν. 2190/1920 ορίζεται, ότι για την πράξη με την οποία μία ή περισσότερες ανώνυμες εταιρίες (εξαγοραζόμενες) μεταβιβάζουν, μετά από λύση τους χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση, σε άλλη (εξαγοράζουσα) το σύνολο της περιουσίας τους (ενεργητικό και παθητικό) έναντι απόδοσης στους μετόχους των εξαγοραζόμενων εταιριών του αντιτίμου των δικαιωμάτων τους (εξαγορά), εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 69 έως και 77 (παρ. 1). Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, σαν απορροφούμενες εταιρίες εννοούνται οι εταιρίες που εξαφανίζονται (εξαγοραζόμενες) και σαν απορροφούσα εταιρία νοείται η εξαγοράζουσα (παρ. 2).

6. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 71 του κ.ν. 2190/1920 ορίζεται, ότι για την εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευόμενων εταιριών, συντάσσεται έκθεση προς τη Γενική Συνέλευση των μετόχων των εταιριών αυτών, από Επιτροπή Εμπειρογνομόνων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9. Η επιτροπή αυτή, που ορίζεται έπειτα από κοινή αίτηση των συγχωνευόμενων εταιριών, εξετάζει επίσης και τους όρους που περιλαμβάνονται στο σχέδιο σύμβασης της συγχώνευσης.

7. Το Υπουργείο Ανάπτυξης με το Κ2 – 13278/10.10.2002 έγγραφό του μας γνώρισε, ότι στη συγχώνευση με εξαγορά, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 79 του κ.ν. 2190/1920, δεν προκύπτει θέμα σχέσης ανταλλαγής των μετοχών, δηλαδή οι μέτοχοι της εξαγοραζόμενης εταιρίας δεν γίνονται μέτοχοι της εξαγοράζουσας Α.Ε. αφού με την ολοκλήρωση της συγχώνευσης, η μεταβίβαση του συνόλου της περιουσίας της εξαγοραζόμενης Α.Ε., θα γίνει έναντι απόδοσης στους μετόχους της, του αντιτίμου των δικαιωμάτων τους με ταυτόχρονη παράδοση στην εξαγοράζουσα εταιρία των μετοχών τους, οι οποίες και ακυρώνονται αυτοδίκαια.

8. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περ. ιβ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 ορίζεται, ότι τα ποσά των εξόδων πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

9. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 3 της περ. ι της παρ. 2.2.110 του Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζεται, ότι η υπεραξία που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας και η οποία είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τιμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων, παρακολουθείται στο λογαριασμό 16.00 «υπεραξία επιχείρησης (goodwill)» και αποσβένεται είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνουν τα πέντε έτη.

10. Από όσα προαναφέρθηκαν συνάγεται, ότι οι διατάξεις του ν. 2166/1993 εφαρμόζονται και επί εξαγοράς ανώνυμης εταιρίας από υφιστάμενη ανώνυμη εταιρία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 79 του κ.ν. 2190/1920, έστω και εάν για την πραγματοποίηση αυτής απαιτείται, σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις του κ.ν. 2190/1920, εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της εξαγοραζόμενης εταιρίας από την επιτροπή του άρθρου 9. Όμως η εκτίμηση αυτή δεν ενεργείται στην περίπτωση που ο μετασχηματισμός πραγματοποιείται με τις ευεργετικές διατάξεις του ν. 2166/1993, καθόσον κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων του νόμου αυτού και

σύμφωνα με όσα έχουν γίνει διοικητικά δεκτά, στις περιπτώσεις αυτές δεν γίνεται εκτίμηση της αξίας της περιουσίας της εξαγοραζόμενης εταιρίας από την επιτροπή του άρθρου 9, αλλά διαπίστωση του ύψους της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της είτε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., είτε από ορκωτό ελεγκτή.

Επίσης, για το εισόδημα (χρηματικό αντίτιμο) που αποκτούν στην πιο πάνω περίπτωση οι μέτοχοι της εξαγοραζόμενης εταιρίας συνεπεία της μεταβίβασης του συνόλου της περιουσίας της εταιρίας τους στην εξαγοράζουσα εταιρία, δεν έχουν εφαρμογή οι απαλλακτικές διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 2166/1993, ως μη προβλεπόμενη η απαλλαγή αυτή από τις εν λόγω διατάξεις. Συνεπώς, το εισόδημα αυτό, ελλείψει σχετικών απαλλακτικών διατάξεων, φορολογείται με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος.

11. Επιπλέον, συνάγεται ότι στην εξαγορά ανώνυμης εταιρίας από άλλη ανώνυμη εταιρία με τις διατάξεις του πιο πάνω αναπτυξιακού νόμου, δεν λαμβάνει χώρα μεταβίβαση των μετοχών της εξαγοραζόμενης εταιρίας από τους μετόχους αυτής προς την εξαγοράζουσα εταιρία και στη συνέχεια ακύρωση των μετοχών αυτών από την τελευταία, αλλά η ακύρωση αυτή πραγματοποιείται αυτοδίκαια με τη μεταβίβαση του συνόλου της περιουσίας της εξαγοραζόμενης στην εξαγοράζουσα εταιρία. Συνεπώς, για το εισόδημα (χρηματικό αντίτιμο) που αποκτούν οι μέτοχοι της εξαγοράζουσας εταιρίας στην πιο πάνω περίπτωση συνεπεία της εξαγοράς, δεν οφείλεται φόρος 5% επί της πραγματικής αξίας των μετοχών τους, δηλαδή δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994.

12. Τέλος, η χρεωστική διαφορά που προκύπτει στην πιο πάνω περίπτωση μεταξύ του καταβαλλόμενου τιμήματος και της λογιστικής αξίας της καθαρής θέσης της εξαγοραζόμενης εταιρίας και η οποία εμφανίζεται στα βιβλία της εξαγοράζουσας εταιρίας, δύναται να θεωρηθεί έξοδο πρώτης εγκατάστασης. Περαιτέρω και επειδή είναι βέβαιο ότι η πιο πάνω διαφορά θα αποφέρει εισόδημα στην εξαγοράζουσα εταιρία για περισσότερες από μία χρήσεις και με τον τρόπο αυτό, θα συμβάλλει ουσιαστικά στη μελλοντική ανάπτυξη και αποδοτικότητα της εν λόγω εταιρίας, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι θα αποσβεσθεί τμηματικά και ισόποσα σε πέντε (5) χρήσεις.

